



Roj: **SAN 356/2019** - ECLI: **ES:AN:2019:356**

Id Cendoj: **28079230042019100025**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **06/02/2019**

Nº de Recurso: **329/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000329 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00344/2016

Demandante: CORSAN CORVIAM CONSTRUCCIÓN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a seis de febrero de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el **número 329/2016**, interpuesto por la entidad **CORSAN CORVIAM CONSTRUCCIÓN, S.A.**, representada por la Procuradora D^a Olga Catalina Rodríguez Herranz y asistida por el Letrado don Félix Martín Castelló, contra la resolución el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) dictada el 2 de marzo de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 4840/2012 interpuesta frente al acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de fecha 12 de junio de 2.012, por el que se practica liquidación por el concepto de Retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo del Impuesto sobre la renta de las Persona Físicas correspondientes a los ejercicios 2.006, 2.007 y 2.008.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- La parte actora interpuso ante esta Sala, con fecha 4 de mayo de 2016, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose la incoación del proceso contencioso-administrativo, previa subsanación de defectos legales, y al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

SEGUNDO.- La parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 30 de mayo de 2015, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: "... seguir con arreglo a la tramitación legal y dictar sentencia con su estimación y con los siguientes pronunciamientos: 1.- Declarando la no conformidad a derecho, y anulando la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central por la que se desestiman la reclamación económico-administrativa número 4840/2012, interpuesta contra los acuerdos desestimatorios de la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de fecha 12 de junio de 2.012, relativos al concepto tributario Retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo del Impuesto sobre la renta de las Persona Físicas correspondientes a los ejercicios 2.006, 2.007 y 2.008. 2.- Imponiéndole las costas a la Administración, o subsidiariamente, condenándola al reembolso del coste de la Tasas para el Ejercicio de la Potestad Jurisdiccional. 3.- Condenando a la Administración demandada a estar y pasar por las anteriores declaraciones, cumpliéndose en sus propios términos."

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda a través del escrito presentado el 11 de julio de 2017, en el cual, tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación íntegra del recurso con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Sin recibirse el procedimiento a prueba se confirió a las partes el trámite de conclusiones, quienes lo evacuaron presentando los respectivos escritos, que quedaron unidos a las actuaciones.

QUINTO.- Una vez quedaron los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo, se acordó el mismo para el día 30 de enero de 2019, fecha en la que tuvo lugar.

SEXTO.- La cuantía del presente procedimiento se ha fijado en 301.970,63 euros.

Y siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso se interpone frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central de fecha 2 de marzo de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 4840/2012 que había sido interpuesta por la aquí demandante contra el acuerdo de 12 de junio de 2.012, del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, y por el que se practica a la citada mercantil liquidación por el concepto de Retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo del Impuesto sobre la renta de las Persona Físicas correspondientes a los ejercicios 2.006, 2.007 y 2.008.

Los acuerdos de liquidación originariamente impugnados regularizan las cuantías satisfechas en concepto de "indemnizaciones por despido improcedente" a doce de sus empleados (uno en el año 2006, cinco de 2007 y 6 de 2008), que la demandante había entendido exentas en aplicación de lo establecido en el artículo 7.e) del TRLIRPF aprobado por RDL 3/2004 (ejercicio 2006) y en el artículo 7.e) TRLIRPF redacción Ley 35/2006 (ejercicios 2007 y 2008), no practicando, en consecuencia, retención sobre dichas cantidades.

Por el contrario, la liquidación practicada se sirve de la prueba de presunciones operando a partir de ciertos indicios (la aceptación por los empleados de cantidades muy inferiores a las que procederían de acuerdo con la normativa laboral de resultar aquel despido efectivamente improcedente; la edad de los trabajadores en el momento de la extinción del contrato muy próxima a los 65 años; así como a las circunstancias que se señalan en relación a los motivos de despido disciplinario que consta en las cartas de despido y en las papeletas-demanda de conciliación) y llega a la conclusión de que el análisis conjunto de la sucesión de los hechos acontecidos revela que realmente se trata de extinciones de contratos de trabajo por mutuo acuerdo entre las partes, distinto de los acuerdos a los que puede llegar un empleado y su empresa en caso de despido ya se trate de acuerdo en vía extrajudicial (SMAC) o judicial, y por todo lo cual les otorga el tratamiento de rendimientos de trabajo no exentos y de carácter irregular sobre los que procede practicar la correspondiente retención a cuenta.

Cumple ya advertir que una problemática análoga ha sido suscitada ante esta Sala en el recurso número 1014/2016, en que incluso le mercantil allí demandante comparecía bajo la misma defensa y representación



y cuya demanda estaba confeccionada en términos muy similares a la de este recurso. Como quiera que en dicho recurso ha recaído sentencia, de fecha 4 de octubre de 2017, y en aras de preservar el principio de unidad de doctrina, como manifestación, a su vez, de los de igualdad y seguridad jurídica, procederá ahora reproducir cuanto resulte atinente para nuestro supuesto de los fundamentos de dicha resolución, lógicamente con las variaciones que impongan las peculiaridades concurrentes en el mismo.

SEGUNDO.- La controversia se suscita en relación con la obligación de retener por parte de la demandante, lo que a su vez se hace depender de si la cantidad satisfecha al trabajador en concepto de indemnización por despido improcedente está sujeta o exenta al IRPF. La legalidad aplicable es la siguiente:

El artículo 16.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, TRLIRPF (para el ejercicio 2006), y el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, LIRPF (para ejercicios 2007 y 2008), establecen:

"Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas...".

A su vez, el artículo 72.1 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ejercicio 2006), y el artículo 74.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ejercicios 2007 y 2008), disponen:

"Las personas o entidades contempladas en el artículo...de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo...estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento...".

Asimismo, el artículo 73.1 del Real Decreto 1775/2004 (ejercicio 2006), y el artículo 75.1 del Real Decreto 439/2007 (ejercicios 2007 y 2008), disponen:

"Estarán sujetas a retención e ingreso a cuenta las siguientes rentas: a) Los rendimientos del trabajo...".

Y el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 3/2004 (ejercicio 2006), y el artículo 7 de la Ley 35/2006 (ejercicios 2007 y 2008), establecen:

"Estarán exentas las siguientes rentas: (...)

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato .

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiere correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas."

Por su parte, el artículo 56 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores, en la redacción aplicable a los ejercicios a que se refiere la regularización inspectora, al que remite el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 3/2004, anteriormente mencionado, establece la cuantía de la indemnización para los despidos improcedentes:

"1. Cuando el despido sea declarado improcedente, el empresario, en el plazo de cinco días desde la notificación de la sentencia, podrá optar entre la readmisión del trabajador, con abono de los salarios de tramitación previsto en el párrafo b) de este apartado 1, o el abono de las siguientes percepciones económicas que deberán ser fijadas en aquélla:

a) Una indemnización de 45 días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y hasta un máximo de 42 mensualidades.

b) Una cantidad igual a la suma de los salarios dejados de percibir desde la fecha del despido hasta la notificación de la sentencia que declare la improcedencia o hasta que hubiera encontrado otro empleo si tal colocación fuera anterior a dicha sentencia y se probase por el empresario lo percibido, para su descuento de los salarios de tramitación.



El empresario deberá mantener en alta al trabajador en la Seguridad Social durante el período correspondiente a los salarios a que se refiere el párrafo anterior. "

TERCERO.- De acuerdo con la normativa transcrita, para que las indemnizaciones por despido o cese del trabajador estén exentas es necesario que sean obligatorias, no estando amparadas por tal exención las establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato.

El motivo de discrepancia del demandante respecto del acta de liquidación, así como con la resolución del TEAC que la confirmó, radica en que la Administración considera que las indemnizaciones satisfechas a doce trabajadores son la materialización de un pacto o acuerdo entre la demandante y cada uno de los trabajadores para la extinción de la relación laboral, y no consecuencia del despido de los trabajadores, como sostiene CORSAN CORVIAM CONSTRUCCIÓN, S.A.

Para llegar a dicha conclusión, la Inspección actuaria parte de los datos declarados por la entidad en los modelos 190, Retenciones e ingresos a cuenta concepto rendimientos del trabajo, relativos a personas que figuran como perceptores de indemnizaciones exentas por despido o cese del trabajador. A continuación, elabora una tabla con los trabajadores que a la fecha del despido contaban con más de 60 años y cuya indemnización percibida es inferior en más del 40% de la máxima exenta que legalmente les hubiera correspondido por despido improcedente (calculada atendiendo a la cuantía resultante de aplicar 45 días de salario por año trabajado), resultando un total de 12 perceptores en dicha situación.

CUARTO.- Los indicios a partir de los cuales la Administración concluye que existió un acuerdo extintivo entre la demandante y doce de sus trabajadores son los siguientes:

a) Los relativos a la edad de los trabajadores y la cuantía de la indemnización. Los trabajadores, cuya edad superaba en todo caso los 60 años pasaron a cobrar, hasta los 65 años el subsidio de desempleo satisfecho por el servicio Público de Empleo estatal, y posteriormente la pensión de jubilación (a excepción de uno de ellos que pasó a cobrar directamente la referida pensión de jubilación). Todos ellos han aceptado indemnizaciones muy inferiores (en algunos casos notoriamente inferiores) a las que procederían de acuerdo con la normativa laboral en caso de resultar improcedente el despido; sin que por otra parte, exista relación entre la indemnización y los años de servicio. Asimismo, los Convenios Colectivos General del Sector de la Construcción para el período 2002-2006 y para 2007-2011, contemplan respectivamente, en los artículos 101.1.A) y 93.1.b), que *"Las partes firmantes del mismo...establecen la jubilación obligatoria a los sesenta y cinco años de edad..."*; por lo que, resulta inexplicable desde la perspectiva del comportamiento racional, que identifica el quehacer mercantil de las empresas, que se satisfagan aquellas indemnizaciones por despido improcedentes de empleados a los que restan escasos meses o años para alcanzar la edad de jubilación forzosa.

b) Los relativos a la carta de despido y los motivos de despido disciplinario. Señala la Inspección que los motivos de despido que figuran en las cartas de despido no tienen un contenido concreto ni preciso. Así en las mismas se reflejan: a) faltar al trabajo dos, tres o cuatro días dentro del mes sin causa o motivo que lo justifique (sin hacerse referencia a la realidad concreta de cada caso ni a los efectos que la falta ha causado, como exige la doctrina jurisprudencial); b) desobediencia, haciendo caso omiso a las instrucciones del superior (sin especificarse en qué consistía la orden ni identificarse al jefe inmediato); c) disminución de forma reiterada y voluntaria del rendimiento normal de su trabajo (sin incluirse ningún elemento de comparación ni subjetivo ni objetivo).

c) Los relativos a la papeleta-demanda de conciliación. Señalan los acuerdos impugnados que: *" En todas las papeletas de conciliación aportadas por el obligado tributario (diez de los doce trabajadores despedidos), se hace constar, por parte del trabajador, que "Considero que se me ha efectuado un despido improcedente ya que los hechos que me dicen en la carta de despido no son ciertos y que debo ser readmitido por la empresa o indemnizado conforme a la legalidad vigente", es decir, se limitan a manifestar que el despido es improcedente y a negar la certeza de los hechos que se les imputa en la carta de despido "*.

d) Los relativos al acto de conciliación. En la totalidad de las actas de conciliación aportadas por el obligado tributario éste reconoce la improcedencia del despido, es decir, acepta que no puede acreditar los motivos esgrimidos en las cartas de despido (no solo las faltas muy graves alegadas de desobediencia y bajo rendimiento, sino también la falta de asistencia al puesto de trabajo); no optando nunca por la readmisión del trabajador sino siempre por el pago de la indemnización.

QUINTO.- Antes de abordar si la prueba indiciaria en la cual se sustenta la afirmación de que existió un pacto extintivo entre empresario y trabajadores es o no suficiente para tener por acreditado este hecho, hemos de realizar una precisión previa, respondiendo así a una de las objeciones que fundan el recurso. Nos referimos a si cabe que la Administración tributaria sustente la regularización en negar el carácter de despido improcedente



de los trabajadores que fue aceptado por empresario y trabajadores en el acto de conciliación sancionado por un organismo público como el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC).

Ya en la SAN de 11 de octubre de 2016 (rec. 208/2015), dictada en un supuesto que guarda gran semejanza con el que ahora nos ocupa, dijimos que el hecho de que el despido pudiera haberse realizado en términos permitidos por la legislación laboral vigente en los periodos regularizados, no obsta para que la Inspección pueda calificar el hecho imponible de acuerdo con su verdadera naturaleza. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en supuestos análogos (por todas, Sentencia de 22 de marzo de 2012 -rec. 2975/2008-, en un caso de indemnizaciones acordadas también en el SMAC), al afirmar que: "(...) *la potestad de calificación del hecho imponible, que corresponde a la Administración, eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso administrativa, hace que no tenga por qué compartirse ni la calificación de la causa de extinción del contrato de trabajo ni el carácter de la indemnización que se haya reconocido por las partes*".

SEXTO.- Descartada la objeción anteriormente expuesta, hemos de abordar el resto de alegaciones de la demanda. Así, se comienza en la misma destacando que durante la crisis económica de los años 2006 a 2008 se produjeron en su empresa una gran cantidad de despidos que afectaron a todas las bandas de edad de la plantilla, y que en varios casos la indemnización del trabajador quedó por debajo del límite de las 42 mensualidades; pero que en ningún caso hubo una política de prejubilaciones o despidos para quienes alcanzasen determinada edad en los que se pactase una indemnización en función del tiempo que restase para la jubilación.

Relata que todas las rescisiones de contrato tuvieron por causa graves faltas disciplinarias que justificaban los despidos, pero que dado el tiempo transcurrido es prácticamente imposible encontrar pruebas que lo acrediten, de modo que esgrime indicios que apuntan precisamente a la conclusión contraria a la obtenida por la Inspección:

i) Existencia de otras muchas rescisiones con acuerdo en la cuantía de la indemnización en el mismo periodo, en los cuales la indemnización no ha sido cuestionada, lo que revela la inexistencia de un plan de jubilaciones.

ii) Conveniencia para ambas partes para pactar la cuantía de las indemnizaciones. Se razona en este punto que la edad -mayores de 60 años- de los trabajadores seleccionados por la Inspección les hace especialmente proclives a aceptar una indemnización por despido improcedente inferior a la máxima que establecía en aquel momento la normativa laboral, y ello por distintas razones: el elevado coste para el trabajador de soportar un proceso laboral prescindiendo entretanto del salario frente a la obtención inmediata de la indemnización aunque sea en menor cuantía y evitando el riesgo de que el despido pudiera ser declarado procedente de seguirse el proceso ante la jurisdicción laboral. Por su parte a la empresa le evita tener que probar las infracciones que justifiquen la procedencia del despido, por lo que en definitiva el pacto sobre la indemnización resulta conveniente para las dos partes. Por lo demás, el pacto no se refiere al carácter improcedente del despido -que no existió-, sino a la indemnización.

iii) Las rescisiones de los contratos cuestionadas no tienen ninguna correlación, pues se pactan indemnizaciones individualizadas de acuerdo con la situación de cada empleado. Además representan únicamente un 4,4% de todos los despidos en los ejercicios inspeccionados.

v) Considera que de la calificación del despido como improcedente ante el SMAC extrae la Inspección unas consecuencias inapropiadas. El acuerdo en el SMAC sobre la improcedencia del despido se debe a que únicamente cabe un pacto sobre la indemnización sobre la base de un despido improcedente, pero "en ningún caso puede el órgano inspector ampararse en las actas del SMAC para preestablecer que el despido disciplinario ha resultado improcedente".

v) Dificultad de probar las faltas cometidas transcurridos varios años.

En una segunda línea de razonamientos la demandante trata de combatir los indicios manejados por la Inspección, reprochándole que haya seleccionado únicamente a los trabajadores que superaron determinada edad y que percibieron una indemnización inferior en más de un 40% a la que les hubiera correspondido con la legislación vigente en el momento de la extinción. Y seguidamente realiza una serie de cuadros representativos de la indemnización que hubiera correspondido a cada trabajador si el despido hubiera sido procedente o improcedente en relación con la efectivamente producida. Tales cuadros materializan numéricamente los anteriores razonamientos de la demanda sobre perjuicio efectuado por la Inspección sobre el carácter improcedente del despido, los riesgos a asumir por el trabajador en caso de litigio laboral, etc. Afirma que los cuadros comparativos manejados por la Inspección están viciados de origen porque no contemplan la posibilidad de que el despido fuese procedente y que, consecuentemente, el trabajador no percibiera indemnización alguna.



Realiza gráficos que ponen en relación la edad de los trabajadores despedidos con el porcentaje de indemnización recibido sobre el máximo legal procedente y con el salario anual de cada trabajador, poniendo de manifiesto la inexistencia de relación entre la edad de los trabajadores y los otros dos parámetros mencionados. Además, la comparación de las indemnizaciones satisfechas con lo que habría tenido que pagar a los trabajadores despedidos hasta la jubilación, pone de manifiesto que para la empresa es rentable el acuerdo indemnizatorio alcanzado y que, en consecuencia, no hubo extinción consensual de la relación laboral.

Finalmente, la actora considera la indefinición de los hechos causantes del despido en las correspondientes cartas como un error del departamento de recursos humanos que, además, está fuera del alcance interpretativo de la Administración tributaria. Niega valor al hecho de que en el SMAC los trabajadores se limitaran a negar los hechos justificativos del despido y a afirmar su improcedencia, así como al hecho de que el acto de conciliación se celebrase en algunos casos el mismo día de presentación de la demanda de conciliación, acto en el que la empresa reconoce el carácter del despido.

Todo lo cual pondría de manifiesto que no se dio un acuerdo extintivo entre empresa y trabajadores, sin perjuicio de que sí lo hubiera sobre la indemnización correspondiente por las razones ya argumentadas.

Para terminar su alegato la demandada aduce falta de motivación de la liquidación que se encuentra en el origen de este proceso, lo que la haría incurrir en nulidad a tenor de lo dispuesto en el art. 62 de la ley 30/1992 entonces vigente.

SEPTIMO.- Planteada la cuestión en los términos expuestos, la Sala considera que los indicios en los que se basa el acuerdo de liquidación, luego confirmado por el TEAC, conducen racional y razonablemente a la conclusión de que en los doce casos tomados en cuenta por la Inspección, concurrió un acuerdo extintivo de la relación laboral, lo cual llevaría consigo la sujeción de la indemnización satisfecha al trabajador al IRPF y, consecuentemente, la obligación para la empresa demandante de practicar retención.

Ciertamente los indicios considerados no tienen, por sí solos, la misma fuerza de convicción, sino que hay unos que la Sala considera más relevantes y otros que nos parecen complementarios, pero que dotan coherencia y solidez a la valoración de los principales, siendo imprescindible atender al valor que les dota su apreciación conjunta.

A juicio de esta Sala, y al igual que se explicara en la sentencia de 4 de octubre de 2017 cuyos fundamentos estamos ahora recogiendo, el indicio más poderoso a fin de llegar a la conclusión alcanzada es que a causa de la situación de los empleados despedidos, **la indemnización aceptada por estos, aun siendo menor que la que les hubiera correspondido en atención al carácter improcedente del despido, les permite obtener hasta la edad de jubilación unos ingresos mayores que si hubieran desempeñado su trabajo, a lo que ha de añadirse el hecho de que en ese momento difícilmente obtendrían un empleo en otra empresa. Además a la indemnización aceptada se suma la prestación de desempleo propia de la situación en la que quedan hasta llegar a la edad de jubilación, o por haber llegado directamente a ésta en uno de los casos. De manera que, por otro lado, la empresa obtiene el beneficio de extinguir la relación laboral con un coste menor al del despido improcedente y así mismo inferior a lo que hubiera tenido que pagar al empleado hasta su jubilación (así se explica en uno de los cuadros de la liquidación). De otro lado, los empleados despedidos no pierden ingresos pese a dejar de trabajar, efecto al que no es ajena la exención fiscal de la indemnización percibida. Y, en fin, también se constata que con carácter general a mayor edad del trabajador despedido se percibe una menor indemnización en relación con su salario -con alguna excepción-, lo que coadyuva también a concluir que se busca enlazar el desempleo con la jubilación, para ajustar luego la indemnización por despido para evitar la merma de percepciones del trabajador.**

Si esta convención entre empresa y trabajadores sobre el importe de la indemnización a percibir responde a un pacto de extinción voluntaria de la relación laboral con indemnización pactada o si, por el contrario, es fruto de un despido procedente en el que únicamente se ha reconocido el carácter improcedente para poder pactar una indemnización que evite el riesgo procesal de que el despido fuese declarado improcedente en un eventual proceso laboral, no altera las cosas. En el primer caso estamos en presencia de pacto extintivo de la relación laboral cuya indemnización convenida no está cubierta por la exención tributaria en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Si, por el contrario, se acepta la tesis de la empresa de que concurrían causas de despido procedente, pero que para evitar el "riesgo procesal" se aceptó reconocer su improcedencia a cambio de pagar unas cantidades menores de las que pudiera tener que satisfacer la empresa si el despido llegase a ser declarado improcedente, entonces la indemnización satisfecha es también una indemnización que no correspondía a los trabajadores despedidos, sino producto de un pacto que, por más que la demandante trate de escindir, alcanza no sólo a la indemnización sino también al propio despido. En ambos casos la indemnización por extinción de la relación laboral no estaba exenta de tributación en el IRPF y, consecuentemente, la demandante tenía obligación de retener.



En cualquier caso, la Sala llega a la conclusión de que lo ocurrido responde a la primera de las hipótesis formulada (pacto sobre extinción de la relación laboral sin concurrir causa de despido) a partir de los indicios complementarios. En efecto, la aceptación por la empresa del carácter improcedente del despido por motivos estratégicos que podríamos llamar "riesgo procesal", resulta incoherente con el escaso rigor de su actuación al efectuar los despidos mediante cartas en las cuales no se concretan ni los días de falta al trabajo, ni en qué consistió la desobediencia a los superiores en el trabajo o la disminución voluntaria y reiterada del rendimiento laboral que pretendidamente justificarían el despido. Las deficiencias de estas cartas de despido ponen en evidencia que no era necesaria concreción alguna en ellas porque no habrían de ser discutidas en realidad, sino que se proyectaba un acuerdo en el SMAC sobre el reconocimiento del carácter improcedente del despido y la indemnización a satisfacer.

Y, finalmente, la explicación alternativa ofrecida por la demandante, según la cual la falta de rigor de las cartas de despido fue un error del departamento de recursos humanos, no resulta verosímil para la Sala. En primer lugar por la propia dimensión de la empresa, lo que permite descartar un tratamiento ligero o negligente en este aspecto; y, en segundo término, porque la misma empresa aduce que en esos años tuvo que despedir a un elevado número de trabajadores, lo que excluye que la vulnerabilidad de las cartas de despido respondiese a la inexperiencia propia de las acciones singulares o esporádicas.

Al objeto de no dejar de dar respuesta, en positivo y de modo expreso, a la totalidad de las cuestiones suscitadas, diremos que podría quizás no considerarse inequívoca la significación de los indicios recogidos en los apartados c) y d) del fundamento cuarto de esta sentencia, pero en cualquier caso tampoco desmienten la tesis que aquí se sostiene.

Y, en fin, no parece que merezca esfuerzo argumental alguno rechazar la aducida falta de motivación del acuerdo de liquidación. En él se ponen de manifiesto con todo detalle los indicios valorados por la Inspección y el razonamiento que a partir de ellos conduce a la conclusión de que existió un pacto extintivo de la relación laboral. Se podrá o no compartir, pero resulta palmaria la motivación de la liquidación y la consecución por ello al fin al que se ordena su exigencia: el contribuyente conoce las razones que sustentan la decisión administrativa y le permiten articular su impugnación jurisdiccional, como efectivamente ha hecho.

OCTAVO.- En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA procede su imposición a la parte demandante.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que **DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo núm. **329/2016**, interpuesto por la Procuradora doña Olga Catalina Rodríguez Herranz en representación la mercantil **CORSAN CORVIANM CONSTRUCCIÓN, S.A.**, contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central dictada el 2 de marzo de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 4840/2012 interpuesta contra el acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de 12 de junio de 2.012, por el que se practica liquidación por el concepto de Retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 2.006, 2.007 y 2.008.

Que **CONDENAMOS** a la demandante al pago de las costas de este proceso.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.